




NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, CTN E LC 214/2015: QUEM PREVALECE NA COLISÃO ENTRE A LEI COMPLEMENTAR GERAL E O NOVO IVA DUAL?

GENERAL RULES OF TAX LAW, CTN AND LC 214/2015: WHICH PREVAILS IN THE CONFLICT BETWEEN THE GENERAL COMPLEMENTARY LAW AND THE NEW DUAL VAT?

REGLAS GENERALES DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA, CTN Y LC 214/2015: ¿CUÁL PREVALECE EN EL CONFLICTO ENTRE LA LEY GENERAL COMPLEMENTARIA Y EL NUEVO IVA DUAL?

 <https://doi.org/10.56238/levv17n59-022>

Data de submissão: 10/03/2026

Data de publicação: 10/04/2026

Mário Henrique Faria da Silva

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário
Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

E-mail: mariohfdasilva@gmail.com

RESUMO

Proponho, neste artigo, um exame sistemático das normas gerais de direito tributário à luz do Código Tributário Nacional (“CTN”) e da Lei Complementar n. 214/2025 (“LC 214”), que institui o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo. Parto da premissa de que o CTN, embora formalmente lei ordinária, recebeu status material de lei complementar em matéria de normas gerais, por força do art. 146, III, da Constituição. A partir dessa moldura, analiso o alcance do CTN como estatuto de normas gerais, as funções das leis complementares tributárias e os critérios clássicos de solução de antinomias, articulados com a LINDB. Em seguida, examino dispositivos centrais da LC 214, com destaque para as regras de responsabilidade tributária, e confronto essas disposições com o regime de responsabilidade previsto no CTN, notadamente nos arts. 121 a 135. A meu ver, nem toda lei complementar se qualifica como norma geral de direito tributário, e a LC 214 só pode atuar como lei especial em matéria de IBS e CBS na medida em que respeita o núcleo estrutural já definido pelo CTN. Em hipóteses nas quais a LC 214 pareça redesenhar conceitos básicos de sujeito passivo e responsabilidade solidária, defendo a prevalência do CTN enquanto lei complementar nacional de normas gerais, com eventual reconhecimento de inconstitucionalidade parcial da LC 214 por invasão da competência definida no art. 146, III, da Constituição. Procuro, assim, oferecer uma resposta crítica ao problema da prevalência normativa, valorizando a segurança jurídica, a coerência sistêmica e a repartição constitucional de competências.

Palavras-chave: Normas Gerais de Direito Tributário. Código Tributário Nacional. Lei Complementar 214/2025. IBS e CBS. Conflito de Normas. Segurança Jurídica.



ABSTRACT

This article presents a systematic examination of the general rules of Brazilian tax law in light of the National Tax Code (“CTN”) and Complementary Law n. 214/2025 (“LC 214”), which introduced the IBS, CBS, and the Selective Tax. The analysis begins with the premise that, although enacted as an ordinary statute, the CTN acquired the substantive status of a complementary law regarding general tax norms, as mandated by Article 146, III, of the Constitution. Within this framework, the article explores the CTN’s role as a general statutory regime, the functions attributed to complementary tax laws, and the classical criteria for resolving normative conflicts, considered alongside the LINDB. It then analyzes key provisions of LC 214 – particularly those governing tax liability – and compares them with the liability regime set forth in the CTN, especially Articles 121 through 135. The article argues that not every complementary law qualifies as a general rule of tax law and that LC 214 may operate as a special statute in matters involving the IBS and CBS only insofar as it respects the structural framework already established by the CTN. In situations where LC 214 appears to redesign fundamental concepts of taxpayer status or joint liability, the CTN should prevail as the national complementary law on general tax norms, and portions of LC 214 may be deemed unconstitutional for intruding upon the domain assigned to Article 146, III, of the Constitution. The article ultimately seeks to offer a critical response to the issue of normative precedence, underscoring the importance of legal certainty, systemic coherence, and the constitutional distribution of powers.

Keywords: General Rules of Tax Law. National Tax Code. Complementary Law 214/2025. IBS and CBS. Normative Conflict. Legal Certainty.

RESUMEN

En este artículo, propongo un examen sistemático de las normas generales del derecho tributario a la luz del Código Tributario Nacional (CTN) y la Ley Complementaria N° 214/2025 (LC 214), que establece el Sistema Integrado de Impuestos (SII), el Sistema de Impuestos Comunes (SIC) y el Impuesto Selectivo. Parto de la premisa de que el CTN, si bien formalmente es una ley ordinaria, adquirió la condición material de ley complementaria en materia de normas generales, en virtud del artículo 146, inciso III, de la Constitución. Desde este marco, analizo el alcance del CTN como ley de normas generales, las funciones de las leyes tributarias complementarias y los criterios clásicos para la resolución de antinomias, articulados con el Sistema Integrado de Normas Tributarias (SINNI). A continuación, examino las disposiciones centrales de la Ley Complementaria 214, con énfasis en las normas de responsabilidad tributaria, y las comparo con el régimen de responsabilidad previsto en el Código Tributario Nacional (CTN), en particular en los artículos 121 a 135. En mi opinión, no toda ley complementaria constituye una norma general del derecho tributario, y la Ley Complementaria 214 solo puede actuar como ley especial en relación con los sistemas tributarios individuales (IBS) y los sistemas tributarios centrales (CBS) en la medida en que respete el núcleo estructural ya definido por el Código Tributario Nacional (CTN). En los casos en que la Ley Complementaria 214 parezca modificar conceptos básicos de responsabilidad del contribuyente y responsabilidad solidaria, defiendo la prevalencia del CTN como ley complementaria nacional de normas generales, reconociendo posiblemente la inconstitucionalidad parcial de la Ley Complementaria 214 por invadir la competencia definida en el artículo 146, inciso III, de la Constitución. Así, busco ofrecer una respuesta crítica al problema de la prevalencia normativa, valorando la seguridad jurídica, la coherencia sistémica y la distribución constitucional de competencias.

Palabras clave: Normas Generales del Derecho Tributario. Código Tributario Nacional. Ley Complementaria 214/2025. IBS y CBS. Conflicto de Leyes. Seguridad Jurídica.

1 INTRODUÇÃO

Sinto que a reforma da tributação do consumo reacende, com força renovada, uma velha inquietação da dogmática tributária brasileira: afinal, o que são, concretamente, as normas gerais de direito tributário e qual o papel do CTN nesse cenário? A promulgação da Lei Complementar n. 214/2025, responsável pela instituição do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo, recoloca essa pergunta em um patamar mais agudo. A normatização do novo “IVA dual” convive com um Código Tributário Nacional que, desde 1966, ocupa o lugar de verdadeira espinha dorsal das normas gerais.

A questão que me mobiliza pode ser sintetizada de modo direto: ao identificar uma contradição entre o que a LC 214 dispõe e o que o CTN já estabelece como norma geral, qual diploma deve prevalecer? A resposta intuitiva, baseada na cronologia ou na especialidade, não me satisfaz. A meu ver, a chave reside na distinção entre “lei complementar” em sentido formal e “norma geral de direito tributário” em sentido material.

A esse respeito, Rubens Gomes de Sousa já insistia que somente merecem a qualificação de normas gerais aquelas regras que se aplicam, de modo uniforme, à União, aos Estados e aos Municípios, sem descer a pormenores casuísticos.¹ Essa percepção, retomada por autores mais recentes, mostra que o rótulo “lei complementar” não basta. É preciso perguntar: a lei de que se trata exerce, de fato, função de padronização e harmonização do sistema?

Com grande clareza metodológica, Marcos Vinicius de Paiva distingue a lei complementar que veicula categorias elementares da tributação, dirigidas a todos os legisladores, da lei complementar que trata de tributos específicos.² Essa distinção, que retomo mais adiante, abre espaço para uma tese que me parece convincente: o CTN permanece como estatuto de normas gerais, enquanto a LC 214 atua como lei complementar especial, sujeita aos limites já traçados pelo Código.

Organizo o texto em cinco partes. Na primeira, examino o fundamento constitucional das normas gerais e suas funções. Na segunda, analiso o CTN como lei nacional de normas gerais e reconstruo os efeitos de sua recepção sob a Constituição de 1988. Na terceira, discuto os critérios de solução de antinomias entre leis complementares, com apoio na LINDB. Na quarta, descrevo a estrutura da LC 214 e confronto regras concretas, sobretudo em matéria de responsabilidade tributária, com o regime do CTN. Na quinta, apresento minha posição sobre a prevalência do CTN em caso de conflito, com as consequências dogmáticas e práticas que decorrem disso.

Ao longo do texto, procuro mostrar que a simples condição de lei complementar mais recente não autoriza a LC 214 a remodelar o núcleo das normas gerais estruturadas pelo CTN. Quando a LC 214 avança sobre esse núcleo, vejo espaço para a tese de inconstitucionalidade parcial por invasão da competência reservada ao art. 146, III, da Constituição.

¹ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. p. 12-13.

² PAIVA, Marcos Vinicius de. O conceito de normas gerais em matéria de legislação tributária. p. 61-63.

2 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO: FUNDAMENTO, CONCEITO E FUNÇÃO

2.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E DEFINIÇÃO

O ponto de partida inevitável está no art. 146 da Constituição de 1988, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, “especialmente” sobre definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigações, lançamento e crédito tributário, bem como sobre conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar.

Desde a experiência anterior à Constituição de 1988, Rubens Gomes de Sousa identificava algumas notas estruturantes das normas gerais. Em texto clássico, ele conclui que: “*só será norma geral a regra que se aplique igualmente à União, ao Estado e ao Município*”, que não vise a situações particularizadas e que não desça a detalhes ou pormenores casuísticos.³ O autor recusa, assim, qualquer tentativa de confusão entre normas gerais e disciplina de casos específicos.

Geraldo Ataliba, ao tratar das “leis nacionais” e de seu regime jurídico, reforça essa perspectiva. Em passagem que me parece decisiva, ele afirma que a compreensão das normas gerais exige “*rigorosa colocação dos fundamentos teóricos de sua distinção relativamente às simples leis federais, estaduais e municipais*”.⁴ A diferença não decorre apenas do veículo normativo, mas da função que a lei exerce no sistema: a de servir como padrão vinculante para todos os entes federados.

Com grande sofisticação, José Souto Maior Borges propõe leitura sistemática do art. 146, III. Em interpretação corretiva, ele descarta a classificação tradicional do CTN, justamente porque, na sintaxe constitucional atual, “*a lei complementar, no campo de qualquer uma das matérias do art. 146, é sempre de normas gerais de direito tributário*”.⁵ Ao mesmo tempo, o autor reconhece, de modo muito preciso, que o CTN se converteu em “*depositário de protonormas gerais no direito brasileiro*”, pois, antes dele, tais normas apenas constavam de autorizações constitucionais, sem codificação sistemática.⁶

Essa combinação de perspectivas permite, a meu ver, uma proposta conceitual relativamente segura: normas gerais de direito tributário são aquelas que, veiculadas por lei complementar de **caráter nacional**, definem categorias básicas e institutos estruturais da tributação, com **aplicação uniforme a todos os entes federados**, sem solução de continuidade entre Constituição e legislação ordinária. Não descrevem regimes pontuais, mas fornecem a gramática comum para toda legislação tributária.

³ SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.*, p. 14.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*, v. 3. p. 15.

⁵ BORGES, José Souto Maior. “Normas gerais de direito tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, p. 51.

⁶ BORGES, José Souto Maior. *Ob. cit.*, p. 61.



2.2 FUNÇÃO DE HARMONIZAÇÃO E SEGURANÇA JURÍDICA

Sempre assertivo, Frederico Araujo Seabra de Moura destaca a função de harmonização das normas gerais. Ao refletir sobre o risco de caos normativo, ele conclui que a função primordial das normas gerais consiste em harmonizar o sistema, afastar a desordem e preservar a unidade do direito tributário nacional.⁷ Essa função antecede qualquer outra e revela a vocação das normas gerais como instrumento de coesão federativa.

Sinto que essa leitura dialoga diretamente com a preocupação de Tércio Sampaio Ferraz Jr. com a segurança jurídica. Tércio associa segurança à previsibilidade das decisões estatais e à confiança legítima dos contribuintes. Normas gerais estáveis, dotadas de alcance nacional, formam um dos eixos dessa confiança, pois permitem que o contribuinte compreenda a estrutura básica dos tributos, sem surpresa a cada nova lei setorial.

Roque Antonio Carrazza, em tom prudente, insiste na natureza declaratória das normas gerais em matéria de legislação tributária. Para ele, essas normas desdobram comandos constitucionais e fornecem condições de eficácia às limitações ao poder de tributar, sem criar ou suprimir garantias que dependem de emenda constitucional.⁸ Essa compreensão reforça a ideia de que normas gerais ocupam posição intermediária: não se confundem com a Constituição, mas não se reduzem a simples leis ordinárias dispersas.

Em síntese, percebo três funções centrais das normas gerais de direito tributário:

1. **Função de padronização:** uniformizar conceitos e categorias, evitando soluções contraditórias entre entes federados.
2. **Função de harmonização federativa:** impedir que a legislação de cada ente se torne fonte de conflitos de competência e sobreposição de incidências.
3. **Função de proteção da segurança jurídica:** reduzir a incerteza dos contribuintes quanto à estrutura básica dos tributos, contribuindo para a confiança nas instituições.

Essa tríplice função prepara o terreno para o papel singular do CTN.

3 O CTN COMO ESTATUTO DE NORMAS GERAIS E SUA RECEPÇÃO COMO LEI COMPLEMENTAR

A Lei n. 5.172/1966 foi aprovada como lei ordinária, em contexto no qual ainda não existia, no processo legislativo brasileiro, a figura da lei formalmente complementar. Carrazza lembra essa circunstância, mas rejeita a tese segundo a qual o CTN teria “se transformado” em lei complementar. Para ele, a Lei n. 5.172/1966 “*continua, sim, [...] uma simples lei ordinária: materialmente, entretanto, é lei de cunho nacional*”.⁹

⁷ MOURA, Frederico Araujo Seabra de. “Funções da lei complementar e da Constituição em matéria tributária”. p. 331.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 19. ed. p. 830-831.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., p. 830-831.

Em seguida, o mesmo autor extrai uma consequência que considero crucial: a matéria tratada pelo CTN – normas gerais em matéria de legislação tributária – passou a ser privativa de lei complementar, primeiro à luz da Constituição de 1967/1969 e, depois, da Constituição de 1988. Daí a conclusão de que “a Lei nacional n. 5.172/66 só poderá ser revogada ou modificada por lei formalmente complementar”.¹⁰

Paulo de Barros Carvalho, em tom igualmente rigoroso, sublinha que o Livro Segundo do CTN, dedicado às “Normas Gerais de Direito Tributário”, desce aos “*pormenores que tangem a incidência, prescrevendo as consequências peculiares ligadas ao impacto tributário*”, mas sempre com o objetivo de garantir coerência ao sistema e efetividade a princípios constitucionais.¹¹ Ao mesmo tempo, o autor observa que muitos dispositivos do Livro Primeiro, relativos ao Sistema Tributário Nacional, não ostentam natureza de normas gerais, o que confirma a necessidade de distinguir, no interior do próprio CTN, trechos com estatuto de lei complementar material e outros que permanecem como simples lei federal.¹²

Gosto da ideia de que o CTN reúne, em um só diploma, três camadas normativas: **(i)** uma camada de normas gerais propriamente ditas, que definem conceitos e categorias aplicáveis a todos os tributos (Livro Segundo, sobretudo); **(ii)** uma camada de normas nacionais sem alcance geral, que tratam de temas pontuais, mas ainda com vocação de uniformidade; **(iii)** uma camada de disposições estritamente federais, sem caráter de normas gerais.

Essa estratificação reforça a tese de que a LC 214 não pode se considerar autorizada a “reabrir” toda a matéria do CTN, como se lidasse com simples lei ordinária revogável por outra lei complementar qualquer.

A recepção do CTN pela Constituição de 1988 decorre de um duplo movimento. De um lado, o art. 146, III, passou a reservar à lei complementar as normas gerais em matéria de legislação tributária, matéria que o CTN já tratava de modo abrangente. De outro, a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em diferentes momentos, o caráter de lei nacional do CTN e sua função de norma geral em temas como prescrição, imunidades e responsabilidade tributária.

A posição de Souto Maior Borges aprofunda esse quadro. Ao ver do autor, a Constituição vincula, de maneira assimétrica, a lei complementar de normas gerais. Quanto maior o grau de determinação constitucional, “*menor a discricionariedade da legalidade integrativa – a lei complementar do art. 146, III*”.¹³ Essa amarra reduz o risco de extravasamento da União sobre competências de Estados e Municípios e torna mais nítida a autoridade da Constituição na enunciação do princípio federativo.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., p. 831.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 26. ed. p. 204.

¹² Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 172.

¹³ BORGES, José Souto Maior. *Normas gerais de direito tributário*, op. cit., p. 53.

A meu ver, essa vinculação tem uma consequência direta para o problema proposto: a LC 214 só pode adquirir legitimidade como lei complementar em sentido formal, dentro do espaço que a Constituição lhe autorizou. Quando a LC 214 pretende alterar definições gerais já consolidadas no CTN, atua fora da margem de conformação disponível e ingressa em zona de inconstitucionalidade.

Em outras palavras, qualquer tentativa de redefinir, sob o pretexto de disciplinar IBS e CBS, elementos nucleares do conceito de tributo, de sujeito passivo ou de responsabilidade tributária ultrapassa o campo da regulação e se aproxima de verdadeira refundação constitucional. Em tais hipóteses, o conflito não se resolve por critérios comuns de antinomia, mas por controle de constitucionalidade.

4 CRITÉRIOS DE SOLUÇÃO DE ANTINOMIAS ENTRE CTN E LEIS COMPLEMENTARES POSTERIORES

4.1 HIERARQUIA, CRONOLOGIA E ESPECIALIDADE

A doutrina clássica costuma apresentar três critérios para solução de antinomias: hierarquia, cronologia e especialidade. No caso de conflitos entre leis complementares, o critério hierárquico não oferece resposta, já que CTN e LC 214 compartilham o mesmo nível formal.

O critério cronológico, que favorece a lei posterior, parece, à primeira vista, incliná-lo em favor da LC 214. No entanto, a meu ver, essa visão ignora o fato de que o CTN não atua apenas como uma lei complementar entre outras, mas como “lei nacional” de normas gerais, com função integradora do sistema. A simples prevalência da lei mais recente, nesse contexto, comprometeria a segurança jurídica e esvaziaria o papel do art. 146, III.

O critério da especialidade merece maior atenção. Em tese, a LC 214 opera como lei complementar especial em matéria de IBS e CBS, enquanto o CTN exerce função geral. A máxima *lex specialis derogat generali* sugeriria a prevalência da LC 214 no âmbito de sua especialidade. Contudo, essa especialidade não autoriza a lei complementar nova a negar conceitos básicos do CTN. Ela opera apenas dentro da moldura que o CTN já fornece.

Se a LC 214 nomeia o contribuinte do IBS e da CBS ou detalha hipóteses de responsabilidade vinculadas a operações típicas desses tributos, atua como lei especial legítima. Se, porém, remodela o próprio conceito de responsabilidade tributária em termos gerais, entra em rota de colisão com o CTN.

4.2 A LINDB E O CONFLITO DE LEIS

A LINDB oferece dois conjuntos de normas relevantes para a análise. O art. 2º regula o conflito de leis no tempo, consagrando, em regra, a revogação da lei anterior pela lei posterior, salvo disposição em contrário. Já os arts. 4º e 20 orientam a interpretação e a aplicação do direito, com ênfase na necessidade de solução razoável e na consideração das consequências práticas das decisões.

A meu ver, a leitura mecânica do art. 2º da LINDB, em favor da LC 214 apenas por ser lei posterior, contraria a própria racionalidade da Constituição em matéria tributária. O art. 146, III, confere ao CTN um papel que transcende o plano infraconstitucional usual. **A lei posterior não revoga automaticamente a norma geral anterior se a Constituição condiciona a própria validade da lei nova ao respeito a essa moldura.**

Preferi, por isso, um uso mais refinado da LINDB: o intérprete deve:

- i. considerar a função sistemática do CTN como estatuto de normas gerais;
- ii. evitar soluções que provoquem os conflitos de competência que as normas gerais justamente procuram afastar;
- iii. avaliar, em cada hipótese, as consequências da prevalência da LC 214 sobre o CTN, sob pena de intensificar a insegurança jurídica que a reforma declara pretender reduzir.

Esse enfoque aproxima a LINDB de uma teoria do conflito aparente de normas: quando a lei nova pode receber interpretação conforme o CTN, sem ruptura do núcleo das normas gerais, o intérprete deve preferir essa compatibilização. Quando a compatibilização se torna impossível, surge a hipótese de invalidade, e não de simples revogação da lei anterior.

4.3 NEM TODA LEI COMPLEMENTAR É NORMA GERAL

Marcos Vinicius de Paiva, com notável precisão, distingue duas espécies de leis complementares tributárias. De um lado, a lei complementar que disciplina “categorias elementares à tributação” e orienta todos os legisladores das ordens parciais; de outro, as leis complementares que tratam de aspectos relativos a impostos específicos, como a LC 87/1996 (ICMS) e a LC 116/2003 (ISSQN).¹⁴ Interpreto essa distinção da seguinte forma: a primeira espécie merece o rótulo de norma geral em sentido estrito; a segunda configura legislação complementar especial.

A LC 214, a meu ver, insere-se nessa segunda categoria. Ela descreve de maneira minuciosa hipóteses de incidência, bases de cálculo, regimes diferenciados e mecanismos operacionais do IBS e da CBS. Seu fundamento de validade principal encontra raiz nos dispositivos constitucionais que criam o novo modelo de IVA dual (art. 156-A, art. 195, § 15 e seguintes, além da EC 132/2023), e não no art. 146, III, em toda a sua extensão.

Por isso, insisto: nem toda lei complementar tributária se qualifica como norma geral em sentido estrito. A LC 214 pode conter normas gerais pontuais, mas sua vocação central consiste em disciplinar dois tributos específicos. Quando ela ultrapassa esse âmbito e passa a tratar de definições estruturantes do direito tributário, invade o domínio do CTN.

¹⁴ PAIVA, Marcos Vinicius de. O conceito de normas gerais em matéria de legislação tributária, p. 61-63.

5 A LC 214 E O NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

5.1 ESTRUTURA GERAL DA LC 214

A LC 214 institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada por Estados, Municípios e Distrito Federal, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e o Imposto Seletivo. O diploma organiza-se em torno de um eixo de normas gerais do novo IVA dual, seguido de capítulos sobre regimes específicos, administração tributária, transição e revogações.

Entre os dispositivos mais relevantes para este estudo destacam-se:

- os arts. 4º a 7º, que descrevem hipóteses de incidência, bases de cálculo e regras sobre fornecimentos combinados;
- os arts. 8º e 9º, que tratam de imunidades, inclusive com remissão expressa ao art. 14 do CTN;
- os arts. 10 e 11, que definem o momento de ocorrência do fato gerador e o local da operação;
- os arts. 22, 24, 31 a 35, 80 e 177, que disciplinam diferentes hipóteses de responsabilidade tributária e de split payment.

Percebo, logo de início, que a LC 214 procura dialogar com o CTN em alguns pontos, como na extensão de imunidades condicionadas ao cumprimento do art. 14 do Código. Ao mesmo tempo, porém, o diploma avança sobre temas que o CTN já regula de forma geral, sobretudo em matéria de responsabilidade.

5.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA LC 214: ART. 24 E ALÉM

O artigo 24 da LC 214 ocupa lugar central neste debate. O caput declara:

“Art. 24. Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e na legislação civil, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS:”¹⁵

Em seguida, a norma elenca uma série de sujeitos solidariamente responsáveis, entre os quais destaco:

- a pessoa ou entidade que adquire ou mantém em depósito bens desacobertados de documento fiscal idôneo (inciso I);
- o transportador, inclusive empresa de serviço postal, em diferentes hipóteses de irregularidade documental (inciso II);
- o leiloeiro, quanto ao IBS e à CBS devidos em leilão (inciso III);
- desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos que contenham funções voltadas ao descumprimento da legislação tributária (inciso IV);

¹⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 214/2025. Art. 24, caput.

- “qualquer pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica” que concorra para o descumprimento de obrigações tributárias por meio de ocultação de operações ou abuso de personalidade jurídica (inciso V);
- operadores de recintos alfandegados, entrepostos e depósitos, em hipóteses relacionadas à exportação e importação (inciso VI).

Os parágrafos reforçam essa estrutura. O § 2º limita a responsabilidade da alínea “a” do inciso V ao valor ocultado da operação, enquanto o § 3º afasta a responsabilidade solidária com base na mera existência de grupo econômico, na ausência de atos ou omissões enquadráveis no inciso V.

Em outra frente, o art. 177 estabelece responsabilidade solidária do adquirente em operações realizadas com determinados contribuintes, vinculando essa responsabilidade ao uso ou não de instrumentos eletrônicos de pagamento com *split payment*. A responsabilidade do adquirente restringe-se ao valor do IBS e da CBS não extintos pelo contribuinte, mas a simples previsão de solidariedade em cadeia revela um desenho mais agressivo do que aquele que o CTN originalmente consagrou.

Textos analíticos recentes destacam, ainda, a forma como a LC 214 trata plataformas digitais e importações por conta e ordem de terceiros, com atribuição de responsabilidade que se aproxima de verdadeira substituição tributária ampla (art. 22 da LC 214).¹⁶

5.3 CONFRONTO COM O REGIME DE RESPONSABILIDADE DO CTN

O CTN disciplina a sujeição passiva e a responsabilidade tributária nos arts. 121 a 135. De forma resumida:

- o art. 121 define sujeito passivo como contribuinte ou responsável;
- o art. 124 cuida da solidariedade, prevendo que há responsabilidade solidária quando a lei assim o determina ou quando “duas ou mais pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador”;
- o art. 128 possibilita a eleição, pela lei, de responsabilidade à terceira pessoa – desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação; e
- os arts. 134 e 135 tratam da responsabilidade de terceiros, exigindo, em regra, atos com excesso de poderes, infração de lei ou de contrato social para que administradores, mandatários e outros respondam pessoalmente pelos tributos.

Em consonância com a doutrina mais cuidadosa, entendo que o CTN delinea uma estrutura de responsabilidade que procura conciliar a eficácia arrecadatória com a proteção de terceiros alheios ao núcleo da relação tributária. A responsabilidade solidária não se transforma em mecanismo genérico

¹⁶ A título exemplificativo: PANTOJA, Alexandre. “Apontamentos sobre a responsabilidade tributária das plataformas digitais na EC 132/23 e na LC 214/25”. Disponível em: <https://blog.fbtedu.com.br/apontamentos-sobre-a-responsabilidade-tributaria-das-plataformas-digitais-na-emenda-constitucional-132-23-e-na-lei-complementar-214-25/>. Acesso em 6.11.2025, às 16h34

de cobrança, e a responsabilidade de terceiros exige, em regra, **vínculo qualificado com o fato gerador e com a infração**.

Quando comparo esse desenho com a LC 214, percebo ao menos quatro pontos sensíveis:

1. **Responsabilidade das plataformas digitais.** A atribuição de responsabilidade solidária às plataformas digitais pela mera condição de intermediárias em uma operação, embora releve alguma praticidade de arrecadação, desconsidera o necessário vínculo do terceiro com o fato gerador – exigência prevista pelo CTN.
2. **Amplitude do inciso V do art. 24.** A atribuição de responsabilidade solidária a “qualquer pessoa” que concorra para o descumprimento de obrigações tributárias por meio de ocultação de operações ou abuso de personalidade jurídica aproxima-se de uma cláusula geral de responsabilidade. Ainda que a LC 214 faça referência expressa ao CTN em seu caput, o relevo conferido ao inciso V pode induzir leitura que dilui as exigências de dolo ou de infração específica subjacentes aos arts. 134 e 135 do CTN.
3. **Responsabilidade de desenvolvedores de software (inciso IV).** A inclusão de desenvolvedores e fornecedores de programas com funções dirigidas ao descumprimento da legislação tributária representa inovação relevante. Vejo compatibilidade com o art. 124, II, na medida em que o CTN autoriza a lei a designar pessoas responsáveis. No entanto, se a responsabilização ocorrer sem demonstração concreta de participação relevante no ilícito, haverá tensão com o espírito dos arts. 134 e 135, que não admitem responsabilidade puramente objetiva de terceiros.
4. **Responsabilidade do adquirente em operações com contribuintes específicos (art. 177).** A solidariedade do adquirente por débitos de IBS e CBS, apenas afastada em caso de *split payment*, levanta dúvidas sobre sua compatibilidade com a ideia de “interesse comum” do art. 124, I, do CTN. O adquirente não sempre compartilha interesse no inadimplemento tributário do fornecedor. A LC 214 tenta atenuar esse problema ao limitar a responsabilidade ao valor do tributo não extinto, mas a estrutura ainda se mostra mais severa do que a que o CTN desenhou como regra geral.

Apesar dessas tensões, reconheço que disposições da LC 214 afirmam que suas hipóteses de responsabilidade operam “sem prejuízo” daquelas já previstas no CTN e no direito civil. Isso indica uma intenção de convivência, e não de revogação. O desafio, a meu ver, surge quando o aplicador interpreta a LC 214 como se ela tivesse redesenhado, de forma autônoma, a teoria da responsabilidade tributária. Nesse ponto, passo à análise dogmática do conflito.

6 EM CASO DE INCOMPATIBILIDADE, QUAL NORMA DEVE PREVALECER?

6.1 O CTN COMO PARÂMETRO GERAL E A LC 214 COMO LEI ESPECIAL

Retomo, neste momento, a distinção proposta por Marcos Vinicius de Paiva entre leis complementares que tratam de categorias elementares e leis complementares que disciplinam tributos específicos.¹⁷ A LC 214 se aproxima das segundas: embora contenha normas gerais para IBS e CBS, não se apresenta como código nacional de direito tributário.

O CTN, por sua vez, consolidou-se como estatuto de normas gerais, com alcance nacional e vocação de estabilidade. Souto Maior Borges descreve o CTN como “*depositário de protonormas gerais*”, o que revela seu caráter inaugural e sua posição de referência.¹⁸ Carrazza afirma, com todas as letras, que o CTN só pode ser revogado ou modificado, no que toca às normas gerais, por lei formalmente complementar, mas essa mesma lei complementar permanece submetida à Constituição.¹⁹

A meu ver, a combinação dessas premissas conduz a um critério de prevalência em três passos:

- i. **Identificação da natureza da norma em conflito.** Se a norma do CTN possui caráter de norma geral em sentido estrito (conceito de tributo, sujeito passivo, responsabilidade de terceiros, prescrição, decadência), presume-se sua prevalência como parâmetro sistêmico.
- ii. **Análise da especialidade da LC 214.** Se a norma da LC 214 apenas detalha aspectos operacionais do IBS ou da CBS, sem negar o núcleo conceitual do CTN, admite-se sua aplicação como lei especial. Exemplo: regras sobre *split payment*, definição de local da operação para serviços digitais, regimes diferenciados.
- iii. **Verificação de incompatibilidade material.** Se a norma da LC 214 altera, no plano conceitual, o regime geral do CTN, sem se limitar a especificar sua aplicação ao IBS ou à CBS, configura-se invasão do campo das normas gerais. Nessa hipótese, não vejo espaço para prevalência da lei nova. Aparece, sim, um caso de inconstitucionalidade parcial da LC 214 por violação do art. 146, III.

6.2 APLICAÇÃO DO CRITÉRIO A EXEMPLOS CONCRETOS

Aplico esse critério a dois exemplos já destacados.

- i. **Art. 24, V, da LC 214 e responsabilidade de “qualquer pessoa” que concorra para o descumprimento de obrigações tributárias.**

O CTN exige, para a responsabilização de terceiros, pelo menos três elementos: vínculo com o fato gerador, participação relevante na infração e, em muitos casos, atuação com excesso de poderes ou infração de lei. A LC 214, ao mencionar “qualquer pessoa” que concorra, parece afastar essa

¹⁷ PAIVA, Marcos Vinicius de. *Ob. cit.*, p. 61-63.

¹⁸ BORGES, José Souto Maior. *Normas gerais de direito tributário, op. cit.*, p. 61.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário, op. cit.*, p. 831.

exigência, mas, ao mesmo tempo, restringe as hipóteses a dois comportamentos: ocultação de operações e abuso de personalidade jurídica.

A meu ver, uma interpretação conforme o CTN leva à seguinte conclusão: o inciso V só se aplica quando a pessoa participa, com dolo ou pelo menos culpa grave, de condutas que já constituem infrações graves no regime do CTN. Leio o dispositivo como norma especial para IBS e CBS, que reforça a responsabilidade de partícipes de esquemas de ocultação de receita e de abuso de personalidade jurídica, sem criar uma responsabilidade objetiva e irrestrita. Sob essa leitura, não há incompatibilidade.

Se, por outro lado, alguém sustentar que a mera existência de participação indireta basta, sem demonstração da infração nos termos do CTN, discordo de forma categórica. Nesse cenário, a LC 214 passa a desbordar do regime de responsabilidade de terceiros e invade o núcleo das normas gerais, sobretudo dos arts. 124, 134 e 135. A consequência, para mim, seria a necessidade de declaração de inconstitucionalidade parcial, com redução de texto, para compatibilizar o dispositivo com o CTN.

ii. Art. 177 da LC 214 e responsabilidade solidária do adquirente.

O dispositivo atribui responsabilidade solidária ao adquirente em operações com contribuintes específicos (combustíveis), e só afasta essa responsabilidade quando o pagamento ocorre por meio de *split payment*. A estrutura aproxima o adquirente de um garantidor automático dos tributos devidos pelo fornecedor.

Vejo, aqui, uma tensão mais forte com o art. 124, I, do CTN. A simples posição de adquirente não traduz interesse comum no não pagamento do tributo, nem justifica, por si, responsabilidade solidária. Contudo, como o próprio CTN admite solidariedade estabelecida por lei (art. 124, II), ainda se abre espaço para justificar a opção da LC 214 como política legislativa específica para o novo IVA, desde que a solidariedade permaneça restrita ao valor do tributo e não se converta em presunção automática de dolo.

Minha conclusão, nesse ponto, é menos categórica: considero a solução da LC 214 dura e potencialmente questionável, mas ainda possível dentro da margem de conformação legislativa, desde que o aplicador preserve as garantias de contraditório e de prova do nexo entre a conduta do adquirente e o inadimplemento. Se a prática administrativa tratar o adquirente como devedor solidário sem exame concreto das circunstâncias, o problema se desloca da letra da lei para o modo de aplicação, e o CTN volta a funcionar como barreira interpretativa.

6.3 SEGURANÇA JURÍDICA, COERÊNCIA SISTÊMICA E RESPEITO À COMPETÊNCIA

Em todos esses exemplos, sinto que o fio condutor deve ser a proteção da segurança jurídica e da coerência do sistema. A Constituição confiou às normas gerais a tarefa de evitar conflitos de competência, corrigir assimetrias federativas e proteger os contribuintes contra arbitrariedades fiscais.

A reforma da tributação do consumo não pode, sob pena de contradição profunda, sacrificar esses objetivos em nome de uma eficiência arrecadatória imediata.

A LC 214, ao remeter inúmeras vezes ao CTN, reconhece tacitamente seu estatuto de norma geral. Quando, apesar disso, aparenta afastar-se de conceitos fundamentais do Código, vejo aí não um conflito entre leis do mesmo nível, mas uma fratura em relação à própria Constituição, que vincula a lei complementar ao papel de desdobramento, e não de substituição, das normas gerais.

Por essa razão, afirmo, em resposta direta ao problema: em caso de incompatibilidade entre o CTN, enquanto norma geral de direito tributário, e a LC 214, enquanto lei complementar especial do IBS e da CBS, deve prevalecer o CTN. A LC 214 só se mantém válida na medida em que se contenha dentro da competência que o art. 146, III, lhe reserva. Ultrapassado esse limite, abre-se espaço para declaração de inconstitucionalidade, total ou parcial, da disposição nova.

7 CONCLUSÃO

Ainda que curta minha trajetória no direito tributário, vejo na convivência entre o CTN e a LC 214 um teste decisivo para a maturidade do nosso sistema constitucional. O entusiasmo natural com a reforma do consumo não pode obscurecer o fato de que o CTN continua a oferecer a gramática fundamental das normas gerais. Ignorar esse dado significa reduzir a ideia de lei complementar a um simples rótulo formal, sem compromisso com a coerência do ordenamento.

Procurei mostrar, ao longo do texto, que:

- 1) normas gerais de direito tributário possuem fundamento constitucional claro e exercem funções de padronização, harmonização federativa e proteção da segurança jurídica;
- 2) o CTN, embora nascido como lei ordinária, recebeu status material de lei complementar de normas gerais, e só pode ser modificado, nesse núcleo, por lei complementar que respeite a Constituição;
- 3) nem toda lei complementar tributária se qualifica como norma geral em sentido estrito; a LC 214 é, em essência, lei complementar especial do IBS e da CBS;
- 4) os critérios tradicionais de solução de antinomias (hierarquia, cronologia, especialidade), combinados com a LINDB, não autorizam a revogação tácita das normas gerais do CTN pela LC 214;
- 5) em matéria de responsabilidade tributária, a LC 214 adota soluções robustas, e às vezes agressivas, mas sua validade depende de interpretação conforme o regime do CTN; quando essa interpretação se torna inviável, surge a hipótese de inconstitucionalidade parcial por invasão da competência do art. 146, III.



A resposta que ofereço ao problema proposto é, portanto, nítida: em conflitos aparentes entre o CTN e a LC 214, deve prevalecer o CTN enquanto estatuto de normas gerais. A LC 214 não pode afastar, nem muito menos reescrever, o núcleo das normas gerais desenhadas pelo CTN. Deve atuar, sim, como lei complementar especial que concretiza, para o IBS e a CBS, a gramática tributária já estabelecida.

Sinto que essa conclusão preserva, ao mesmo tempo, a segurança jurídica dos contribuintes, a coerência sistêmica e o respeito à repartição constitucional de competências. Sem essa tríplice proteção, a reforma corre o risco de produzir mais litigiosidade e instabilidade do que racionalidade.



REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. v. 3. São Paulo: RT, 1980.
- ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário*, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1978.
- BORGES, José Souto Maior. “Normas gerais de direito tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, p. 49-62.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.
- BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Segurança jurídica*, Revista de Direito Tributário, ns. 17-18, p. 51-56, São Paulo, julho-dezembro/1981.
- MOURA, Frederico Araujo Seabra de. Lei complementar e normas gerais em matéria tributária. 2007. 378 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.
- PAIVA, Marcos Vinicius de. *O conceito de normas gerais em matéria de legislação tributária*. São Paulo: Fórum, 2024.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Normas Gerais de Direito Financeiro*, Revista de Direito Administrativo, v. 37, p. 12-34, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1954.